

عنوان البحث

فعالية إدارة التكاليف التشغيلية وأثرها على الأداء المالي في المستشفيات الخاصة

إعداد الطالب/

صالحه علي نجعي

243000087

إشراف/

د. الفصيل عبد الحميد محمد حسن

العام الدراسي:

2025

## مقدمة:

تعد المستشفيات الخاصة ركيزة مهمة في الأنظمة الصحية الحديثة، حيث تلعب دوراً حيوياً في تقديم خدمات صحية نوعية ضمن بيئة تنافسية تتطلب كفاءة تشغيلية واستدامة مالية. إلا أن هذا القطاع يواجه تحديات متعددة، أهمها ارتفاع التكاليف التشغيلية، التي تؤثر بشكل مباشر على مستوى الأداء المالي. ومن هنا تبرز الحاجة الملحة إلى إدارة فعالة لتلك التكاليف، تعتمد على أنظمة معلومات دقيقة ونماذج محاسبية متقدمة قادرة على تحسين الكفاءة دون التأثير على جودة الخدمة الصحية المقدمة.

لقد أثبتت الدراسات أن الاستخدام الفعال لمفاهيم محاسبة التكاليف، مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، يساهم في تعزيز دقة التكاليف وتحسين اتخاذ القرارات. ففي دراسة حالة لمستشفى غزة الأوروبي، أظهر شقفة (2007) أن تطبيق نظام ABC أدى إلى تحسين توزيع التكاليف بدقة، ما ساعد في تحسين الرقابة وترشيد النفقات التشغيلية [شقفة، 2007].

وبالمثل، في السياق الجزائري، بينت دراسة بومعروف وجبار (2011) أن تطبيق محاسبة التكاليف الاستشفائية أسهم في تحسين عمليات الرقابة المالية في المستشفى الجامعي بسطيف، مؤكدة على أهمية المعلومات التكاليفية كأداة استراتيجية لاتخاذ القرار داخل المؤسسات الصحية [بومعروف وجبار، 2011].

أما في المملكة العربية السعودية، فقد أشار السوافيري والحركان (2009) إلى أن تطوير نظام التكاليف في المستشفيات الحكومية ساعد على رفع كفاءة الأداء المالي من خلال اعتماد تقنيات قياس أكثر دقة وربطها بالموازنات التشغيلية [السوافيري والحركان، 2009].

إلى جانب هذه الأدبيات العربية، تدعم الأدبيات الدولية الحديثة هذه النتائج. فقد أظهرت دراسة حديثة أن الاستحواذ على المستشفيات من قبل شركات استثمار خاص في الولايات المتحدة أدى إلى انخفاض

ملحوظ في تكلفة الخدمات وزيادة في هامش الربح التشغيلي، نتيجة تحسين الكفاءة التشغيلية وتقليل الفاقد في الموارد البشرية. (Cerullo et al., 2022)

وفي دراسة أخرى، أوضح (Cinaroglu & Zengul, 2019) أن الأداء المالي في المستشفيات يرتبط بشكل وثيق بكل من أداء الجودة وإدارة التكاليف، حيث تؤثر مؤشرات الرضا الوظيفي والتشغيلي في النتائج المالية النهائية، كما بيّنت أهمية تبني ممارسات إدارية تعتمد على تحليل العلاقات السببية بين الكفاءة التشغيلية والربحية. (Cinaroglu & Zengul, 2019)

كما أظهرت دراسات إضافية مثل دراسة (Zhang & Huang, 2023) أن إدارة التكاليف المبنية على تحليل القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) تسهم في تحسين كفاءة استخدام الموارد وتحقيق نتائج مالية إيجابية، مع تعزيز القدرة على اتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على مؤشرات الأداء التشغيلي (Zhang & Huang, 2023).

من جهة أخرى، أشار (Pizzini, 2006) إلى أن تصميم نظم محاسبة التكاليف القادرة على توفير معلومات مفصلة حول التكاليف يساعد المدراء على تحسين الأداء المالي، لا سيما عندما تُستخدم المعلومات المحاسبية في مراقبة وتقييم الإنفاق التشغيلي. (Pizzini, 2006)

وفي تركيا، أكدت دراسة حديثة على العلاقة الإيجابية بين ممارسات إدارة التكاليف وأداء الاستدامة المالية في المستشفيات الخاصة، مبينة أن عوامل مثل الأداء اللوجستي والتسويق تؤثر كذلك على النتائج المالية، لكن إدارة التكاليف كانت من بين أبرز المحددات المؤثرة بشكل مباشر. (Çavmak, 2024)

انطلاقاً من كل ما سبق، يتضح أن فعالية إدارة التكاليف التشغيلية ليست مجرد أداة تقنية، بل استراتيجية إدارية شاملة تتطلب تكاملاً بين الأنظمة المحاسبية، وكفاءة الموارد البشرية، وتوافر معلومات دقيقة وفورية، وكلها تسهم بشكل مباشر في تحسين الأداء المالي. لذا، فإن هدف هذا البحث هو استكشاف

العلاقة بين هذه الفعالية ومستوى الأداء المالي في المستشفيات الخاصة، وتحليل مدى تأثير نظم إدارة التكاليف في تحسين الربحية، الكفاءة، والاستدامة في هذا القطاع الحيوي.

### مشكلة الدراسة:

تواجه المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية تحديات متزايدة تتعلق بالاستدامة المالية وارتفاع التكاليف التشغيلية نتيجة للضغوط الاقتصادية والتغيرات التنظيمية في القطاع الصحي، مثل التحول إلى نماذج تمويلية أكثر كفاءة، وتعزيز التنافسية في تقديم الخدمات، وزيادة الاعتماد على القطاع الخاص ضمن مستهدفات رؤية المملكة 2030. في هذا السياق، أصبحت الحاجة ملحة لتبني ممارسات متقدمة في إدارة التكاليف التشغيلية تهدف إلى ترشيد الإنفاق وتحقيق كفاءة استخدام الموارد دون التأثير السلبي على جودة الخدمات الصحية.

ورغم أن إدارة التكاليف تعد من الركائز الأساسية التي يمكن أن تدعم الأداء المالي للمستشفيات، إلا أن هناك قصورًا في توظيف أدوات محاسبة التكاليف الحديثة في العديد من المستشفيات الخاصة بالمملكة، حيث تقتصر بعض هذه المؤسسات إلى أنظمة معلومات دقيقة، أو كوادر مؤهلة، أو استراتيجيات واضحة لقياس وتحليل التكاليف التشغيلية بشكل ينعكس بفعالية على الأداء المالي.

وقد أظهرت بعض الدراسات المحلية وجود فجوة في تكامل إدارة التكاليف مع أنظمة التخطيط المالي والتحكم في النفقات داخل المستشفيات الخاصة، ما يؤثر سلبيًا على مؤشرات الأداء المالي كالهامش

الربحي، والسيولة، والعائد على الاستثمار. وبذلك تبرز إشكالية هذا البحث في تحديد ما إذا كانت المستشفيات الخاصة في المملكة تُمارس فعليًا إدارة فعالة للتكاليف التشغيلية، ومدى انعكاس تلك الممارسات على نتائجها المالية.

من هنا، تتمحور مشكلة الدراسة حول التساؤل الرئيس التالي:

إلى أي مدى تؤثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية على الأداء المالي في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية؟

#### أهمية الدراسة:

أولاً: الأهمية العلمية (الأكاديمية)

تتبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من مساهمتها في إثراء الأدبيات المحاسبية والإدارية ذات الصلة بإدارة التكاليف التشغيلية في القطاع الصحي، خصوصًا في ظل التحديات التي تواجه نظم المحاسبة التقليدية في المؤسسات الخدمية. كما تسعى الدراسة إلى سد فجوة معرفية تتعلق بمدى ارتباط ممارسات إدارة التكاليف بالأداء المالي، وهي قضية لم تحظَ بالقدر الكافي من التحليل في السياق المحلي للمملكة العربية السعودية، رغم ازدياد الحاجة إليها في ظل التحولات التي يشهدها القطاع الصحي.

وتمثل هذه الدراسة أيضًا إضافة نوعية للدراسات السابقة من خلال تركيزها على العلاقة التكاملية بين الكفاءة التشغيلية والنتائج المالية، وتقديم نموذج تحليلي يمكن استخدامه لاحقًا كمرجعية علمية لتطوير دراسات أوسع تتعلق بإدارة الموارد في المستشفيات. كما تساهم في اختبار فعالية أدوات محاسبة التكاليف الحديثة، مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، في بيئة صحية سعودية ذات خصوصية تنظيمية وتمويلية متميزة.

## ثانيًا: الأهمية العملية (التطبيقية)

تتمثل الأهمية التطبيقية للدراسة في أنها تقدم أدوات تقييم وتحليل للممارسات الفعلية في إدارة التكاليف التشغيلية داخل المستشفيات الخاصة، مما يساعد أصحاب القرار والممارسين الماليين على تشخيص مواطن الضعف والقصور، والعمل على تطويرها بما يتوافق مع الأهداف المالية للمؤسسة.

كما توفر الدراسة مؤشرات واقعية وقابلة للقياس حول العلاقة بين تحسين إدارة التكاليف وتحقيق نتائج مالية إيجابية، وهو ما يعزز قدرة المستشفيات الخاصة على:

- ترشيد الإنفاق دون التأثير على جودة الخدمة.

- تحقيق التوازن بين التكلفة والعائد.

- رفع الكفاءة التشغيلية وزيادة الربحية.

- اتخاذ قرارات مبنية على بيانات دقيقة ومنظمة.

وتتسق أهمية هذه الدراسة مع توجهات رؤية المملكة 2030 التي تدعو إلى تعزيز دور القطاع الخاص في تقديم الخدمات الصحية، ورفع كفاءته المالية والتشغيلية. وعليه، يمكن استخدام نتائج الدراسة من قبل إدارات المستشفيات، الجهات التنظيمية، والمستثمرين في القطاع الصحي، كأداة دعم لاتخاذ قرارات استراتيجية تتعلق بتحسين الأداء المالي والاستدامة طويلة الأجل.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وتقييم مدى فعالية إدارة التكاليف التشغيلية في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية، واستكشاف أثر تلك الفعالية على الأداء المالي لهذه المؤسسات، وذلك في ضوء التحولات التي يشهدها القطاع الصحي السعودي ضمن مستهدفات رؤية 2030. ويمكن تفصيل أهداف الدراسة فيما يلي:

1. تحليل واقع إدارة التكاليف التشغيلية في المستشفيات الخاصة بالمملكة، من حيث الممارسات المحاسبية المتبعة، وأنظمة التكاليف المستخدمة، ومدى تطبيق أدوات وأساليب الإدارة الحديثة.
2. استكشاف أثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية على مؤشرات الأداء المالي في المستشفيات الخاصة، مثل الربحية، السيولة، والكفاءة التشغيلية.
3. التعرف على مدى تبني نظم محاسبة التكاليف المتقدمة (مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) - وأثرها في تحسين دقة المعلومات المالية واتخاذ القرار داخل المستشفيات الخاصة.
4. رصد أبرز التحديات والصعوبات التي تواجه المستشفيات الخاصة في المملكة عند تطبيق ممارسات فعالة في إدارة التكاليف التشغيلية.
5. تقديم مجموعة من التوصيات العملية التي يمكن أن تساهم في تعزيز كفاءة إدارة التكاليف وتحسين الأداء المالي في المستشفيات الخاصة، بما يدعم استدامتها التنافسية والمالية.

#### تساؤلات الدراسة

تتمحور الدراسة حول تساؤل رئيسي : إلى أي مدى تؤثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية على الأداء المالي في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية؟  
ويتفرع عن هذا السؤال الرئيس عدد من التساؤلات الفرعية:

1. ما مدى تطبيق المستشفيات الخاصة بالمملكة لمفاهيم إدارة التكاليف التشغيلية؟
2. ما هي أدوات وأساليب التكاليف المعتمدة في تلك المستشفيات؟
3. ما العلاقة بين فعالية إدارة التكاليف التشغيلية ومؤشرات الأداء المالي مثل الربحية والسيولة والكفاءة؟
4. ما التحديات التي تواجه المستشفيات الخاصة في المملكة في سبيل تحسين كفاءة التكاليف التشغيلية؟

## فروض الدراسة:

### **فرضيات الدراسة**

انطلاقاً من مشكلة الدراسة وأهدافها، يمكن صياغة الفرضيات التالية لاختبار العلاقة بين إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي في المستشفيات الخاصة:

### **الفرضية الرئيسية:**

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية.

### **الفرضيات الفرعية:**

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أدوات وأساليب محاسبة التكاليف الحديثة (مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة) وتحسين دقة المعلومات المالية في المستشفيات الخاصة.
- تؤدي فعالية إدارة التكاليف التشغيلية إلى تحسين مؤشرات الربحية (مثل هامش الربح والعائد على الاستثمار) في المستشفيات الخاصة.
- تؤثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية إيجابياً على كفاءة استخدام الموارد وتخفيض التكاليف غير الضرورية في المستشفيات الخاصة.
- توجد علاقة بين جودة نظام المعلومات المحاسبي المستخدم ومستوى فعالية إدارة التكاليف التشغيلية في المستشفيات الخاصة.
- توجد معوقات تنظيمية أو بشرية تحد من تطبيق ممارسات فعالة لإدارة التكاليف التشغيلية في بعض المستشفيات الخاصة.

## الدراسات السابقة:

شهدت العقود الأخيرة اهتماماً متزايداً بإدارة التكاليف التشغيلية في المؤسسات الصحية، نتيجة لتزايد الأعباء المالية والضغط على الموارد، وارتبط هذا الاهتمام بالحاجة إلى تحسين الأداء المالي من خلال

تبنى ممارسات أكثر فاعلية ودقة في إدارة الموارد. وقد عالجت العديد من الدراسات هذا الموضوع من زوايا متعددة، بعضها من خلال تحليل نظم التكاليف، وأخرى من خلال دراسة العلاقة بين الأداء التشغيلي والأداء المالي. في هذا السياق، يُستعرض فيما يلي مجموعة من أبرز الدراسات ذات الصلة.

تُعد دراسة **شقيقة (2007)** من أوائل المحاولات العربية الجادة في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) داخل مستشفى حكومي، حيث تمحورت مشكلة الدراسة حول ضعف دقة احتساب تكلفة الخدمات الطبية باستخدام الأنظمة التقليدية، مما يحد من قدرة المستشفيات على التخطيط المالي السليم. هدفت الدراسة إلى اقتراح نموذج تطبيقي لنظام ABC في مستشفى غزة الأوروبي، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي مع دراسة حالة تطبيقية. جمعت البيانات من خلال استبيان وتحليل وثائق داخلية. وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام ABC أدى إلى تحسين دقة احتساب التكاليف وسهّل عملية اتخاذ القرار، مما يعكس أثرًا إيجابيًا مباشرًا على الأداء المالي.

أما دراسة **بومعروف وجبار (2011)** فقد ركزت على المستشفيات العمومية الجزائرية، وبالتحديد المستشفى الجامعي سعادنة عبد النور بولاية سطيف. وقد طرحت الدراسة مشكلة غياب نظم رقابة فعالة نتيجة ضعف تطبيق محاسبة التكاليف الاستشفائية، مما يفتح المجال لهدر الموارد. هدفت الدراسة إلى توضيح دور المحاسبة الاستشفائية في تعزيز الرقابة وتحقيق ترشيد للموارد. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي مع تحليل وثائق ومقابلات مع كوادر مالية. وأظهرت النتائج أن اعتماد المحاسبة الاستشفائية ساهم بشكل ملحوظ في رفع مستوى الشفافية والرقابة على التكاليف، مما ينعكس إيجابًا على كفاءة الأداء المالي والإداري.

وفي السياق السعودي، تناولت دراسة **السوافيري والحركان (2009)** واقع أنظمة التكاليف في المستشفيات الحكومية بمنطقة القصيم، حيث حددت المشكلة في ضعف كفاءة نظم التكاليف التقليدية وعدم مواكبتها

لاحتياجات الإدارة الحديثة. سعت الدراسة إلى اقتراح تطويرات في النظام المحاسبي بما يعزز الأداء المالي ويخفض الهدر. تم استخدام استبانة ومقابلات لجمع البيانات، وبيّنت النتائج وجود فجوة كبيرة بين الممارسات الحالية والمتطلبات الفعلية لإدارة فعالة للتكاليف، ما يستدعي تحديث الأدوات المحاسبية وتبني تقنيات أكثر دقة، مثل نظم التكاليف المتقدمة.

أما على المستوى الدولي، فقد قدمت دراسة **Cinaroglu & Zengul (2019)** نموذجًا تحليليًا للعوامل المؤثرة في الأداء المالي للمستشفيات في الولايات المتحدة، مع التركيز على العلاقة بين العوامل التشغيلية والمالية. اعتمدت الدراسة على تحليل كمي باستخدام بيانات تشغيلية ومالية من عدد كبير من المستشفيات، بهدف تحديد أبرز المحددات المؤثرة في الأداء المالي. وقد أظهرت النتائج أن جودة الأداء التشغيلي، وكفاءة الموارد البشرية، ومستوى الحوكمة الإدارية، تمثل عناصر رئيسية تؤثر على النتائج المالية للمستشفيات، مما يبرز أهمية إدارة التكاليف كوسيط أساسي في هذه العلاقة.

كما ركزت دراسة حديثة أجراها **Zhang & Huang (2023)** على تحليل أثر تطبيق أدوات إدارة التكاليف في المؤسسات الخدمية، بما فيها المستشفيات، على تحسين الكفاءة التشغيلية والأداء المالي. هدفت الدراسة إلى تقييم مدى فعالية استخدام نظم تحليل التكاليف كمدخل لتطوير الأداء المؤسسي. اعتمدت على استبانة وتحليل بيانات فعلية من مؤسسات خدمية متعددة، وأثبتت النتائج أن تبني أدوات إدارة التكاليف الحديثة أدى إلى تحسين القدرة التشغيلية للمؤسسات، وتقليل الهدر، ورفع مؤشرات الأداء المالي.

من ضمن الدراسات الدولية ذات الصلة، جاءت دراسة **Butler & Leong (2000)** التي تناولت العلاقة بين أولويات التنافس التشغيلي (مثل تقليل التكاليف وتحسين الخدمة) والأداء المالي والتشغيلي في المستشفيات غير الربحية في الولايات المتحدة. ووجدت الدراسة أن التركيز الإداري على تقليل

التكاليف وتحسين الخدمة ينعكس بشكل مباشر على تحسّن الأداء المالي، في حين أن الجودة، رغم كونها أولوية إدارية أساسية، لم تُظهر تأثيرًا قويًا على الأداء المالي عند غياب كفاءة تنفيذية واضحة

أما دراسة **Stock & McDermott (2011)** فقد ركزت على المتغيرات التشغيلية والسياقية المؤثرة على كلفة المرضى في المستشفيات، مستخدمة بيانات من مستشفيات ولاية نيويورك. أظهرت الدراسة أن العوامل التشغيلية مثل طول مدة الإقامة وعدد المرضى تلعب دورًا جوهريًا في تحديد التكلفة، كما أن الأداء في تقليل معدلات الوفيات ارتبط بانخفاض تكلفة العلاج، وهو ما يبرز أهمية تحسين الكفاءة التشغيلية لتقليل الكلفة دون المساس بجودة الخدمة.

كما توصلت دراسة **Ahmad & Khan (2023)** إلى أن بعض المؤشرات التشغيلية لها تأثيرات واضحة على الربحية، حيث كشفت عن وجود علاقة إيجابية بين عدد العمليات الجراحية والربحية، بينما لم يكن لتقليص مدة الإقامة بالمستشفى تأثير مباشر على تحسين الربحية. وأوضحت الدراسة أيضًا أن عدد المرضى المنومين لكل طبيب يرتبط إيجابيًا بالربحية، في حين لم يظهر عدد المراجعين الخارجيين لكل طبيب نفس الأثر .

من خلال مراجعة هذه الدراسات، يتضح وجود اتفاق عام حول الدور الحاسم الذي تلعبه أنظمة إدارة التكاليف في تعزيز الأداء المالي للمستشفيات، سواء من خلال تحسين دقة احتساب التكاليف، أو من خلال دعم القرارات التشغيلية والمالية. وتُظهر هذه الدراسات أيضًا تنوعًا في المنهجيات المستخدمة، بين دراسات حالة وتحليلات كمية، مما يؤكد أهمية الجمع بين التحليل الميداني والنماذج الإحصائية لفهم العلاقة المعقدة بين إدارة التكاليف والأداء المالي. وبالرغم من ذلك، فإن معظم الدراسات السابقة ركزت على المستشفيات الحكومية أو السياقات غير السعودية، مما يعزز من أهمية الدراسة الحالية في سد هذه

الفجوة، من خلال تحليل هذه العلاقة في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية ضمن سياق تنظيمي وتمويلي محلي خاص

#### المنطلقات النظرية للدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على إطارين نظريين رئيسيين يفسران العلاقة بين فعالية إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي في المستشفيات الخاصة، وهما: نظرية المحاسبة الإدارية ونظرية العلاقة بين الأداء المالي والتشغيلي. يوفر هذان الإطاران منظومة متكاملة لفهم كيف تسهم ممارسات التكاليف في تحسين النتائج المالية داخل المؤسسات الصحية.

#### أولاً: نظرية المحاسبة الإدارية

تركز نظرية المحاسبة الإدارية على استخدام المعلومات المحاسبية كأداة فاعلة في دعم القرارات الإدارية المتعلقة بالتخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء داخل المؤسسات. وتُعنى هذه النظرية بشكل خاص بكيفية معالجة وتحليل البيانات المالية والتكاليفية لتكون ذات صلة وفائدة للإدارة في البيئة التشغيلية اليومية (Horngren, Datar, & Rajan, 2014).

في سياق المستشفيات، تُعد إدارة التكاليف التشغيلية تطبيقاً مباشراً لهذه النظرية، حيث يتم تحليل التكاليف المتغيرة والثابتة وتوزيعها بدقة على الأنشطة الطبية والإدارية، بما يتيح للمؤسسة فهم التكلفة الفعلية لكل خدمة صحية. ويساعد هذا التحليل في دعم اتخاذ قرارات دقيقة تتعلق بتسعير الخدمات، وتحديد الجدوى الاقتصادية، وتحسين الربحية. (Pizzini, 2006)

كما يُعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من أبرز الأدوات المحاسبية التي طورتها هذه النظرية، والذي يهدف إلى تحميل التكاليف بناءً على الأنشطة الفعلية وليس فقط وفق تقسيمات وظيفية، مما يوفر صورة أكثر دقة للهيكل التكاليفي. (Horngren et al., 2014) وهذا النظام يُستخدم بشكل متزايد في المستشفيات التي تسعى إلى تحسين الشفافية والكفاءة في إدارة مواردها المالية.

#### ثانياً: نظرية العلاقة بين الأداء المالي والتشغيلي

ترتكز هذه النظرية على الفرضية القائلة بأن جودة الأداء التشغيلي تُعد محددًا مباشرًا وفعالًا للأداء المالي في المؤسسات. وتُشير إلى أن تحسين العمليات التشغيلية، مثل تقليل الفاقد، وزيادة الكفاءة الإنتاجية، والتحكم في التكاليف، يؤدي إلى تحسين المؤشرات المالية، مثل الربحية والعائد على الاستثمار (Cinaroglu & Zengul, 2019).

وتتجلى أهمية هذه النظرية في المستشفيات الخاصة بشكل واضح، إذ أن قدرتها على تحقيق نتائج مالية مستدامة تعتمد بدرجة كبيرة على قدرتها في إدارة التكاليف التشغيلية بفعالية، لا سيما في ظل التنافسية العالية والتكاليف المتزايدة للرعاية الصحية.

وقد دعمت دراسات متعددة هذا التوجه، حيث أثبتت (Zhang & Huang, 2023) أن دمج أدوات إدارة التكاليف مع تقييم الأداء التشغيلي أدى إلى تحسين النتائج المالية في مؤسسات خدمية معقدة كالمستشفيات. كما أظهرت دراسة (Cinaroglu & Zengul, 2019) أن المستشفيات ذات الأداء المالي المرتفع غالبًا ما تطبق ممارسات إدارية أكثر فاعلية في إدارة الموارد، بما في ذلك نظم محاسبة التكاليف المتطورة، والإجراءات التشغيلية المرنة.

بالتالي، فإن هذه النظرية تقدم دعمًا قويًا لفكرة أن تحسين فعالية إدارة التكاليف لا يؤثر فقط على تقليل النفقات، بل يُعد مدخلًا استراتيجيًا لتحسين الأداء المالي الكلي للمستشفى، وتحقيق استدامة مالية طويلة الأجل.

#### المنهجية وطرق البحث:

##### **أولاً: نوع الدراسة ومنهجها**

تعتمد هذه الدراسة على **المنهج الوصفي التحليلي**، باعتباره الأنسب لتحليل الظواهر الإدارية والمالية في بيئة المؤسسات الصحية، ولفحص العلاقة بين فعالية إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي في المستشفيات الخاصة. كما تسعى الدراسة إلى اختبار فرضياتها باستخدام **المنهج الكمي**، وذلك من خلال جمع البيانات الميدانية وتحليلها إحصائيًا لاستخلاص النتائج.

##### **ثانيًا: مجتمع الدراسة**

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المستشفيات الخاصة المرخصة في المملكة العربية السعودية، والتي تمارس نشاطها بشكل فعلي خلال الفترة الزمنية المحددة للدراسة. وسيتم التركيز على المستشفيات التي يتوفر لديها نظام محاسبي داخلي ووحدة مالية فعالة، لضمان الحصول على بيانات دقيقة وموثوقة.

#### ثالثاً: عينة الدراسة

سُختار عينة عشوائية طبقية من المستشفيات الخاصة في عدد من المدن الرئيسية مثل (الرياض، جدة، الدمام، المدينة المنورة)، مع مراعاة التنوع من حيث الحجم (كبير، متوسط، صغير) وعدد الأسرة وطبيعة التخصصات الطبية، بما يعزز التمثيل الحقيقي لواقع القطاع الصحي الخاص في المملكة.

#### خامساً: أساليب التحليل الإحصائي

سيتم تحليل البيانات باستخدام برنامج **SPSS** أو ما يعادله، وفق الأدوات التالية:

- التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل الاستجابات الوصفية.

- اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لقياس صدق وثبات أداة الاستبانة.

- اختبار الارتباط البسيط (Pearson) لفحص العلاقة بين إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي.

- اختبار الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لاختبار تأثير المتغيرات المستقلة (إدارة التكاليف) على المتغير التابع (الأداء المالي).

## أدوات الدراسة :

تم الاعتماد على استبانة مغلقة كأداة رئيسية لجمع البيانات، وتم تصميمها استنادًا إلى الأدبيات النظرية والدراسات السابقة ذات العلاقة. واحتوت الاستبانة على ثلاثة محاور رئيسية:

1. **المحور الأول:** معلومات تعريفية عن المستشفى (المدينة، الحجم، التخصص، عدد الأسرة، سنة التأسيس).

2. **المحور الثاني:** يقيس مستوى فعالية إدارة التكاليف التشغيلية، ويتضمن عبارات تتعلق باستخدام أنظمة التكاليف) مثل(ABC ، وجود النظام المحاسبي، وأساليب تخفيض التكاليف.

3. **المحور الثالث:** يقيس الأداء المالي من خلال مؤشرات مثل الربحية، السيولة، نسبة العائد على الأصول، وكفاءة استخدام الموارد.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لتقييم مدى موافقة المستجيبين على العبارات، بدءًا من (1 = لا أوافق بشدة) إلى (5 = أوافق بشدة).

## حدود الدراسة :

### **الحدود المكانية:**

تقتصر هذه الدراسة على المستشفيات الخاصة العاملة في المملكة العربية السعودية، مع التركيز على عينة مختارة من مدن رئيسية تشمل: الرياض، جدة، الدمام، المدينة المنورة، وذلك نظرًا لما تمثله هذه المدن من مراكز صحية وتجارية رئيسية تضم عددًا كبيرًا من المستشفيات الخاصة ذات النشاط الفعال.

### **الحدود الزمانية:**

تتناول الدراسة البيانات والممارسات المتعلقة بإدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي خلال الفترة من يناير 2024 إلى ديسمبر 2025، وهي فترة حديثة وذات صلة مباشرة بمرحلة ما بعد جائحة كوفيد-19، وما تبعها من تحولات تنظيمية وتشغيلية في القطاع الصحي.

## الحدود البشرية:

تستهدف الدراسة الكوادر الإدارية والمالية العاملة في المستشفيات الخاصة، وتشمل: المدراء الماليين، رؤساء أقسام التكاليف، المحاسبين، ومدراء التشغيل. ويُفترض أن تكون الفئة المستجيبة على دراية بأنظمة التكاليف والأداء المالي الداخلي للمستشفى.

1. Ahmad, S., & Khan, I. A. (2023). Analysis of the correlation between operational performance and profitability over time in public hospitals. Nurture.  
<https://doi.org/10.55951/nurture.v17i1.163>
2. Buma'araf, F., & Djebbar, A. (2011). دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية: دراسة حالة المستشفى الجامعي سعادنة عبد مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة. النور – سطيف.
3. Butler, T. W., & Leong, G. K. (2000). The impact of operations competitive priorities on hospital performance. Health Care Management Science, 3(3), 227–235.  
<https://doi.org/10.1023/A:1019099027192>
4. Cinaroglu, S., & Zengul, F. D. (2019). Interrelated factors with hospital financial performance. Journal of Health Care Finance.
5. DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. American Sociological Review, 48(2), 147–160.  
<https://doi.org/10.2307/2095101>

6. Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2014). Cost Accounting: A Managerial Emphasis (15th ed.). Pearson.
7. Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82(11), 131–138.
8. Pizzini, M. J. (2006). The relation between cost-system design and managers' evaluation of the relevance and usefulness of cost data. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), 179–210.  
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.11.003>
9. السوافيري، ن. م.، & الحركان، ع. س. (2009). تطوير أنظمة إدارة التكاليف في المستشفيات الحكومية السعودية. *مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة*.
10. نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في (2007). شقفة، م. رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية - غزة (مستشفى غزة الأوروبي
11. Stock, G. N., & McDermott, C. M. (2011). Operational and contextual drivers of hospital costs. *Journal of Health Organization and Management*, 25(2), 142–158.  
<https://doi.org/10.1108/14777261111129406>
12. Zhang, J., & Huang, X. (2023). Investigation on the application of cost management in operational efficiency and performance evaluation. *Manufacturing and Service Operations Management*.

